

PENGARUH KUALITAS PEMERIKSAAN OLEH APARAT PENGAWAS INTERNAL PEMERINTAH (APIP) TERHADAP *LEVEL OF RELIANCE* PEMERIKSA BADAN PEMERIKSA KEUANGAN KEPADA APIP

Agung Pramudito, Darsono¹

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone +622476486851

ABSTRACT

This study aims to examine the differences and the factors that affect the Level of Reliance The Audit Board of Republic Indonesia's (BPK) Auditors at the Ministry / Agencies (K/L) and Local Government, on Government Internal Supervisory Apparatus (APIP). The increasing role of APIP in good government governance, as well as resource constraints of BPK, is a contributing factor increasing the efficiency of the BPK audit with increasing levels of reliance on APIP. The sampling method was convenient sampling. Samples were selected based on easiness of control questionnaires. This study uses primary data with respondent, BPK's auditor has done performance audit on APIP in 2013, with a sample of 74 respondents. The statistical tool used is the Mann Whitney U test, Manova, and Multiple Discriminant Analysis. The results showed that there was no difference in the level of reliance and perceptions of quality inspection between APIP K / L and local government. The most influential factors on level of reliance BPK auditors on APIP is independence and objectivity, inherent risk of auditee, and competence.

Keywords: Reliance, Government's Internal Auditors, Government's Eksternal Auditors, Government's audit efficiency,

PENDAHULUAN

Schneider (2009), dalam penelitiannya menjelaskan bahwa keberadaan fungsi internal audit dalam perusahaan membuat investor semakin percaya akan keakuratan laporan keuangan yang disajikan. Dalam penelitian lain Beasley, et al (2000) menyebutkan bahwa investasi pada pengembangan fungsi internal audit terbukti sangat efektif, karena perusahaan yang mempunyai fungsi ini, akan dapat terhindar dari *fraud* dalam bidang keuangan dibandingkan dengan perusahaan yang tidak mempunyai fungsi ini. Berbeda dengan auditor internal, auditor eksternal perusahaan mempunyai fungsi melakukan audit atas kewajaran penyajian laporan keuangan perusahaan untuk kemudian memberikan penilaian atas penyajian tersebut dalam bentuk opini.

Fungsi auditor internal pada sektor pemerintahan di Indonesia dilakukan oleh Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP). APIP terdiri atas Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Kementrian dan Lembaga, Inspektorat Provinsi, dan Inspektorat Kabupaten/Kota. Tugas APIP yang diatur dalam PP Nomor 60 Tahun 2008 ini adalah melakukan pengawasan intern yang didefinisikan sebagai seluruh proses kegiatan audit, review, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik.

Fungsi auditor eksternal pemerintah Indonesia dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK). Hal ini diatur dalam UUD Tahun 1945 pada Pasal 28E ayat 1 yang menyebutkan bahwa "untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri". Standar pekerjaan

¹ Corresponding author

lapangan pemeriksaan keuangan kedua menyatakan bahwa “Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan pemeriksaan dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan” (SPKN, hal 30). Salah satu metode pemahaman pengendalian intern entitas adalah dengan menggunakan hasil revidi dan audit dari APIP. Hal ini dicantumkan dalam UU no 15 tahun 2005 pasal 9 ayat (1) yang menyebutkan bahwa “dalam menyelenggarakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, BPK dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan APIP”

Keterbatasan sumber daya dan luasnya ruang lingkup pemeriksaan membuat unit pemeriksa baik di pusat maupun perwakilan harus menerapkan manajemen pemeriksaan yang efektif. *Reliance* pemeriksa BPK kepada APIP adalah salah satu alternatif manajemen pemeriksaan tersebut. Penelitian mengenai *level of reliance* pemeriksa BPK terhadap APIP sangat penting. Hal tersebut dapat menghasilkan prosedur pemeriksaan alternatif untuk dapat mengatasi keterbatasan audit yang dialami oleh BPK. Perbedaan *level of reliance* pada AKN dan kantor perwakilan dipengaruhi oleh banyak faktor, pengukuran atas faktor ini sangat penting dalam pengembangan efektifitas pemeriksaan BPK.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori Agensi

Menurut Jensen dan Meckling (1976), hubungan keagenan muncul ketika seseorang atau lebih yang disebut sebagai principal, mempekerjakan orang lain (agen) untuk melaksanakan beberapa pekerjaan atas nama principal dan kemudian mendelegasikan sebagian kewenangannya untuk mengambil keputusan kepada agen. Jika dalam hubungan principal-agen ini, kedua belah pihak adalah seorang yang bermaksud memaksimalkan fungsinya masing-masing, maka agen tidak akan selalu bertindak sesuai dengan keinginan prinsipal. Agen juga mempunyai lebih banyak informasi dibandingkan dengan pemegang saham atau pemilik modal (asimetri informasi).

Monitoring yang merupakan fungsi utama dari APIP, sehingga keberadaan APIP merupakan bagian yang tidak terpisahkan dalam sistem pengendalian intern pemerintah. Dalam pemeriksaan keuangan negara, BPK dapat memanfaatkan APIP untuk menyelenggarakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Berdasarkan teori agensi, hubungan antara BPK dan APIP memiliki hubungan prinsipal dan agen. BPK dalam posisinya sebagai auditor eksternal pemerintah, merupakan kepanjangan tangan dari pemegang kepentingan (*stakeholder*) pelaksanaan pemerintahan yakni masyarakat yang diwakili oleh DPR. BPK bertanggungjawab kepada masyarakat dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan keuangan negara. Masyarakat melalui DPR juga menyetujui besaran anggaran untuk membiayai BPK dalam melakukan pemeriksaan yang menjadi tanggung jawabnya, hal ini berarti bahwa masyarakat mengeluarkan dana pengawasan pemerintahan (*monitoring cost*).

Teori Efisiensi Ekonomi

Menurut Farrell (1957) efisiensi perusahaan terdiri dari 2 komponen, yaitu efisiensi teknis dan efisiensi alokatif, kedua ukuran ini dikombinasikan menjadi efisiensi ekonomi (*economic efficiency*). Efisiensi teknis didefinisikan sebagai kemampuan dari perusahaan dalam menghasilkan *output* dengan sejumlah *input* yang tersedia. Efisiensi alokatif mencerminkan kemampuan perusahaan dalam mengoptimalkan penggunaan *input*-nya, dengan struktur harga dan teknologi produksinya.

Perbedaan efisiensi pemeriksa BPK

BPK bertanggungjawab melaksanakan pemeriksaan pengelolaan keuangan negara. Dalam pelaksanaan tugas dan tanggungjawabnya itu, BPK mempekerjakan 3.253 pemeriksa yang ditugaskan di seluruh Indonesia, dimana komposisi auditor yang bertanggungjawab melakukan pemeriksaan Kementerian dan Lembaga sebanyak 1.118 pemeriksa, BUMN sebanyak 184 pemeriksa, dana APBD pemerintah daerah sebanyak 1.951 pemeriksa. Berdasarkan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat TA 2012, dana belanja pemerintah pusat sebesar Rp1.010.558.236.531.814,00, sedangkan dana transfer ke daerah sebesar Rp480.645.074.235.761,00. Dana transfer ini merupakan salah satu sumber utama pendapatan

pemerintah daerah, yang akan digunakan untuk membiayai belanja daerahnya. Jika dihitung dari rata-rata besaran belanja negara yang menjadi tanggung jawab pemeriksa K/L, maka setiap orang pemeriksa bertanggung jawab memeriksa belanja negara sebesar Rp983.898.243.767,00. Pemeriksa perwakilan hanya bertanggungjawab melakukan pemeriksaan atas belanja daerah sebesar Rp246.358.315.856,00 per orang. Salah satu cara yang dilakukan untuk meningkatkan efisiensi pemeriksaan adalah meningkatkan *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP untuk memanfaatkan APIP dalam pemeriksaan BK. Perbedaan tingkat efisiensi inilah yang mendasari penelitian ini mengembangkan sebuah hipotesis seperti di bawah ini.

H_1 : Terdapat perbedaan antara *level of reliance* pemeriksa K/L pada APIP dengan *level of reliance* pemeriksa Pemda pada APIP

Persepsi Pemeriksa BPK pada kualitas APIP

Berdasarkan teori agensi, pemanfaatan auditor internal pada pekerjaan auditor eksternal dititikberatkan pada pandangan auditor eksternal selaku prinsipal terhadap auditor internal selaku agen. Dalam rangka penerapan PP No 60 Tahun 2008 dan peningkatan peran APIP dalam tata kelola pemerintahan yang baik, maka dibentuklah Jabatan Fungsional Auditor (JFA), dengan BPKP sebagai *leading sector*. JFA diperoleh dengan mengikuti tes sertifikasi yang diadakan oleh BPKP. Berdasarkan data BPKP per 31 Desember 2012, Unit APIP pusat yang telah menerapkan JFA adalah 50 unit termasuk BPKP, dari total 71 unit APIP Pusat atau 70,42%. Personel BPKP yang telah memiliki JFA adalah 3.406, sedangkan unit APIP pusat lainnya sebanyak 1.988 personel, atau rata-rata 40 orang per Unit APIP pusat selain BPKP. Unit APIP daerah yang telah menerapkan JFA per 31 Desember 2012, sebanyak 238 unit APIP dari 524 unit APIP atau 45,42%, yang terdiri dari 2.702 personel atau rata-rata 11 orang per unit APIP daerah. Pengetahuan akan standar pemeriksaan dalam profesi JFA adalah dasar dari Independensi dan Obyektivitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektivitas Audit, dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan selaku auditor. Perbedaan pengetahuan dan penerapan JFA dalam APIP antara APIP K/L dan APIP Pemda inilah yang mendasari perlunya pengujian atas persepsi antara Pemeriksa K/L dan Pemeriksa Pemda terhadap APIP masing-masing mengenai lima variabel independen yang diujikan. Oleh karena itu, dalam penelitian ini, memerlukan pengujian hipotesis berikut ini:

H_2 : Terdapat perbedaan persepsi antara pemeriksa K/L dan pemeriksa PEMDA mengenai Independensi dan Obyektivitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektivitas Audit, dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan APIP

Pemeriksa BPK dapat memanfaatkan pekerjaan APIP, dengan dasar hukum UU no 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Oleh Karena itu, BPK melaksanakan Renstra 2011-2015 pada RIR 2.14 yakni Peningkatan Pemberdayaan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dalam pelaksanaan wewenang dan tanggung jawab BPK. Dalam hal tersebut, BPK mengatur bahwa pemanfaatan APIP tidak boleh mengakibatkan terganggunya kepatuhan pemeriksa BPK terhadap SPKN. Pemeriksa BPK tetap harus memperhatikan faktor-faktor yang dapat menyebabkan pelanggaran SPKN. Dalam penelitian terdahulu, faktor-faktor yang mempengaruhi *level of reliance* auditor internal dalam pemeriksaan auditor eksternal antara lain, Independensi dan Obyektivitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektivitas Audit, dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan APIP. Berdasarkan kondisi dan penelitian terdahulu tersebut, penelitian ini juga bertujuan untuk menjawab pertanyaan faktor yang mempunyai pengaruh paling tinggi dalam *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP, sehingga perlu dilakukan pengujian hipotesis sebagai berikut.

H_3 : Terdapat pengaruh Independensi dan Obyektivitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektivitas Audit, dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan APIP terhadap *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP

METODE PENELITIAN

Variabel penelitian

Variabel Independensi dan obyektivitas (INDOB) menggambarkan bagaimana responden menilai independensi dan obyektivitas APIP yang telah diperiksa oleh pemeriksa BPK. independen

berarti menghindarkan hubungan yang dapat mengganggu sikap mental dan penampilan obyektif pemeriksa dalam melaksanakan audit, sedangkan obyektif merupakan cara berpikir yang tidak memihak, jujur secara intelektual, dan bebas dari benturan kepentingan. Variabel kompetensi (KOMPE) didefinisikan dengan Standar Umum pertama dalam SPKN yang menyatakan bahwa staf yang ditugasi untuk melaksanakan pemeriksaan harus secara kolektif memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk tugas yang disyaratkan.

Efektivitas Audit (AUDITE) mengandung pengertian keberhasilan dalam mencapai tujuan audit yang telah ditetapkan. Variabel tersebut terkait dengan hubungan antara hasil yang diharapkan dengan hasil yang sesungguhnya dicapai. Variabel resiko bawaan (AUDITIR) berarti resiko yang melekat pada bisnis proses atau penyajian suatu akun atau transaksi yang berbeda dari bisnis proses yang lain. Variabel kualitas pemeriksaan (WORKP) diukur dengan standar kinerja dari IIA, namun dalam penelitian ini hanya akan diukur dengan menilai bagaimana proses perencanaan audit dari APIP, bagaimana kepatuhan APIP dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan standar audit, dan apakah pekerjaan APIP telah dilakukan monitoring dan revidi secara baik. *Level of Reliance (Reliance)* diukur dengan kriteria-kriteria *Reliance* yang telah digunakan oleh Mihret (2011), klasifikasi atas variabel ini adalah sebagai berikut *No Reliance*, *A Little Reliance*, *Moderate Reliance*, dan *High Reliance*.

Penentuan Sampel

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah pemeriksa BPK yang telah melakukan audit kinerja atas APIP pada Tahun 2013. Data responden didapat dari rekapitulasi susunan tim pada rapat koordinasi Badan Pemeriksa Keuangan tanggal 4 Juni 2013. Jumlah populasi keseluruhan penelitian ini adalah 432 orang pemeriksa yang terdiri dari 102 pemeriksa K/L dan 330 pemeriksa Pemda di seluruh Perwakilan BPK RI di Indonesia. Pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan *convenience sample method*, dengan pertimbangan prosedur pengambilan respon dari kantor-kantor perwakilan yang tidak dapat dilakukan dalam waktu yang singkat, faktor mutasi pegawai yang menyebabkan berubahnya penugasan responden antar unit kerja, waktu penugasan pemeriksaan yang dilakukan responden yang bertepatan dengan jangka waktu pengambilan sampel. Atas pertimbangan tersebut, pengambilan sampel dilakukan dengan mencari personel yang dapat diberikan tanggung jawab (*contact person*) untuk melakukan pengumpulan data pada masing-masing unit kerja. Personel yang dapat diberikan tanggung jawab bertugas pada 7 perwakilan dan 6 Auditorat Keuangan Negara dengan kuesioner yang dikirimkan sebanyak 140 kuesioner.

Metode Analisis

Pengujian hipotesis 1 menggunakan pengujian *Mann Whitney U test*, yang merupakan uji beda untuk statistik *non parametrik*. Pengujian ini digunakan karena skala pengukuran variabel *Reliance*, menggunakan skala ordinal. Pengujian hipotesis 2 menggunakan pengujian Manova, Manova adalah suatu teknik statistik yang digunakan untuk menghitung pengujian signifikansi perbedaan rata-rata secara bersamaan antara kelompok untuk dua variabel dependen atau lebih. Pengujian hipotesis 3 menggunakan pengujian *Multiple Discriminant Analysis* (MDA). MDA adalah suatu teknik statistik yang digunakan untuk memprediksi probabilitas objek-objek yang menjadi milik dua kategori atau lebih yang benar-benar berbeda yang terdapat dalam satu variabel dependen yang didasarkan pada beberapa variabel bebas. Pengujian ini digunakan karena skala pengukuran variabel *Reliance*, menggunakan skala ordinal. Pengujian ini bertujuan untuk mengidentifikasi variabel-variabel yang mampu membedakan antar kelompok.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Hasil pengumpulan 140 kuesioner yang dikirimkan, diperoleh sebanyak 92 kuesioner yang kembali, 18 yang tidak dapat digunakan dalam sampel, sehingga total data responden yang digunakan sebanyak 74 buah. Karakteristik responden dalam penelitian ini dibedakan berdasarkan peran, berdasarkan tingkat pendidikan, jenis kelamin dan umur. Berikut ini penjelasan mengenai karakteristik responden.

Tabel 1
Deskripsi Obyek Penelitian Berdasarkan Jenis Kelamin

No	Klasifikasi	Pemeriksa K/L	Pemeriksa Pemda	Jumlah	Prosentase
1	Laki-Laki	12	27	39	52,7%
2	Perempuan	22	13	35	47,3%
	Jumlah	34	40	74	100%

Sumber Data : Data Diolah, 2014

Hasil pengumpulan sampel penelitian ini didominasi oleh responden dengan jenis kelamin Laki-laki. Persentase laki-laki sebesar 52,7%, sedangkan perempuan sebesar 47,3%. Berikut ini akan dijabarkan karakteristik responden berdasarkan jenis kelamin

Tabel 2
Deskripsi Obyek Penelitian Berdasarkan Tingkat Pendidikan

No	Klasifikasi	Pemeriksa K/L	Pemeriksa Pemda	Jumlah	Prosentase
1	Diploma	1	4	5	6,76%
2	Strata-1	24	27	51	68,92%
3	Strata-2	9	9	16	24,32%
	Jumlah	34	40	74	100%

Sumber Data : Data Diolah, 2014

Hasil pengumpulan sampel penelitian ini didominasi oleh responden dengan tingkat pendidikan Strata-1, selanjutnya responden dengan tingkat pendidikan Strata-2. Persentase responden dengan tingkat pendidikan Strata-1 sebesar 68,92%. Berikut ini akan dijabarkan karakteristik responden berdasarkan peran

Tabel 3
Deskripsi Obyek Penelitian Berdasarkan Peran

No	Klasifikasi	Pemeriksa K/L	Pemeriksa Pemda	Jumlah	Prosentase
1	Anggota Tim Yuniior	11	8	19	25,68%
2	Anggota Tim Senior	14	23	37	26,7%
3	Ketua Tim Yuniior	3	8	11	14,86%
4	Ketua Tim Senior	5	1	6	8,11%
5	Pengendali Teknis	1	0	1	1,35%
	Jumlah	34	40	74	100%

Sumber Data : Data Diolah, 2014

Hasil pengumpulan sampel, penelitian ini didominasi oleh responden dengan peran Anggota Tim Senior, selanjutnya responden dengan peran Anggota Tim Yuniior. Presentase responden dengan peran Anggota Tim Senior 26,7%. Berikut ini akan dijabarkan karakteristik responden berdasarkan umur.

Tabel 4
Deskripsi Obyek Penelitian Berdasarkan Umur

No	Klasifikasi	Pemeriksa K/L	Pemeriksa Pemda	Jumlah	Prosentase
1	< 25 Tahun	0	1	1	1,35%
2	25 s.d 35 Tahun	21	29	50	67,57%
3	> 35 Tahun	13	10	23	31,08%
	Jumlah	34	40	74	100%

Sumber Data : Data Diolah, 2014

Hasil pengumpulan sampel, penelitian ini didominasi oleh responden dengan usia 25 s.d 35 Tahun, selanjutnya responden dengan usia diatas 35 tahun. Presentase responden dengan umur 25 s.d 35 tahun sebesar 67,57%.

Validitas dan Reliabilitas

Validitas menguji seberapa baik suatu instrumen yang dibuat mengukur konsep tertentu yang ingin diukur (Sekaran, 2011). Kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. Uji validitas dapat diukur dengan melakukan korelasi bivariate antara masing-masing skor indikator dengan total skor konstruk. (Ghozali, 2011). Hasil korelasi antara masing-masing indikator terhadap total skor konstruk menunjukkan hasil yang signifikan, jadi dapat disimpulkan bahwa masing-masing indikator pertanyaan adalah valid.

Reliabilitas adalah alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu (Ghozali, 2011). Secara umum, reliabilitas kurang dari 0,60 dianggap buruk, reliabilitas dalam kisaran 0,70, bisa diterima, dan lebih dari 0,80 adalah baik. (Sekaran, 2011). Hasil pengujian menunjukkan nilai Cronbach alpha > 0,6 sehingga dapat disimpulkan bahwa pertanyaan-pertanyaan yang digunakan untuk mengukur variabel - variabel penelitian adalah reliabel.

Analisis Deskriptif

Statistik Deskriptif akan menggambarkan hasil yang didapat dari pengumpulan data yang meliputi penyajian rata-rata dan deviasi standar dari masing-masing variabel penelitian. Berikut ini gambaran statistik deskriptif masing-masing variabel.

Tabel 5
Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

No	Variabel	Pemeriksa K/L		Pemeriksa Pemda	
		Mean	Deviasi Standar	Mean	Deviasi Standar
1	Independensi dan obyektifitas	14,65	3,44	14,2	2,56
2	Kompetensi	13,03	4,05	13,975	2,59
3	Kualitas Pekerjaan Lapangan	25,97	5,22	26,175	4,78
4	Efektifitas audit	9,15	1,99	9,525	1,88
5	Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan	8,71	2,68	7,8	2,05

Sumber Data : Data Diolah, 2014

Pengujian Hipotesis

H_1 : Terdapat perbedaan antara level of reliance pemeriksa K/L pada APIP dengan level of reliance pemeriksa Pemda pada APIP

Pengujian Mann Whitney U digunakan untuk menguji adanya perbedaan antara dua variabel independen terhadap variabel dependen. Uji ini merupakan pengujian non parametrik yang serupa dengan independen t test pada uji parametrik. Berikut ini hasil uji statistik atas hipotesis 1 penelitian ini.

Tabel 6
Mann Whitney U Test : Ranks

Type	Penempatan	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Level of Reliance	K/L	34	40,03	1361,00
	PEMDA	40	35,35	1414,00
	Total	74		

Sumber Data : Data Diolah, 2014

Tabel 7
Mann Whitney U Test : Test Statistics

	<i>Reliance</i>
Mann Whitney U	594,00
Z	-1,037
Asymp Sig. (2 tailed)	0,30

Sumber Data : Data Diolah, 2014

Tabel 6 menunjukkan bahwa terdapat sedikit perbedaan ranking rata-rata (mean rank) antara Pemeriksa K/L dan Pemeriksa Pemda, yakni 40,03 dan 35,35. Tabel 7 menunjukkan hasil perbedaan tersebut tidak signifikan secara statistik. Hal ini ditunjukkan dengan nilai signifikansi pengujian Mann Whitney U untuk variabel *Level of Reliance* antara pemeriksa K/L dan pemeriksa PEMDA yang menunjukkan lebih besar dari 0,05 yakni nilai 0,30. Nilai tersebut menunjukkan bahwa H_0 atas pengujian hipotesis ini, gagal ditolak.

H₂ : Terdapat perbedaan persepsi antara pemeriksa K/L dan pemeriksa PEMDA mengenai Independensi dan Obyektifitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektifitas Audit, dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan APIP

Pengujian Manova digunakan untuk membedakan adanya perbedaan varians antara dua atau lebih variabel independen pada beberapa variabel dependen. Pengujian ini digunakan untuk menguji H_2 dengan variabel independen yang digunakan adalah Penempatan (AUD), sedangkan variabel dependen yang digunakan adalah Independensi dan Obyektifitas (INDOB), Kompetensi (KOMPE), Kualitas Pekerjaan Lapangan (WORKP), Efektifitas Audit (AUDITE), dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan (AUDITIR). Hasil pengujian atas hipotesis ini dapat dilihat pada tabel di bawah ini.

Tabel 8
Multivariate Tests

Effect	Value	F	Sig.
Pillai's Trace	0,131	5,875	0,083
Wilk's Lambda	0,869	0,153	0,083
Hotelling's Trace	0,150	0,249	0,083
Roy's Largest Root	0,150	13,861	0,083

Sumber Data : Data Diolah, 2014

Hasil uji multivariate menunjukkan nilai F test untuk Hotelling's Trace sebesar 0,249 dan signifikansi pada 0,083. Nilai signifikansi ini lebih besar dari 0,05, yang berarti bahwa tidak ada perbedaan varians antara Pemeriksa K/L dan Pemeriksa Pemda terhadap lima variabel dependen yang diujikan. Maka dapat disimpulkan bahwa H_0 atas pengujian hipotesis ini, gagal ditolak.

H₃ : Terdapat pengaruh Independensi dan Obyektifitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektifitas Audit, dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan APIP terhadap level of reliance pemeriksa BPK pada APIP

Tujuan pengujian MDA ini adalah mengetahui apakah variabel *level of reliance* dipengaruhi oleh variabel Independensi dan Obyektifitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektifitas Audit, dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan. Pengujian ini menggunakan metode *stepwise selection*, diawali dengan tidak memasukkan satu pun variabel, kemudian satu variabel ditambahkan atau dikeluarkan dari fungsi diskriminan dan seterusnya (Ghozali, 2011). *Test of Equality of Group Means* digunakan untuk melihat apakah secara *univariate*, dapatkah 5 variabel independen, yakni Independensi dan Obyektifitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektifitas Audit, dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan menjadi variabel diskriminasi untuk variabel dependen *Level of Reliance*. Hasil dari pengujian tersebut adalah sebagai berikut.

Tabel 9
Ringkasan *Test of Equality of Group Means*

Variabel	Wilk's Lambda	F	Sig.
Independensi dan Obyektifitas	0,794	9,196	0,000
Kompetensi	0,768	10,752	0,000
Kualitas Pekerjaan Lapangan	0,857	5,947	0,004
Efektifitas Audit	0,886	4,574	0,014
Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan	0,800	8,885	0,000

Sumber Data : Data Diolah, 2014

Dari tabel diatas dapat dilihat bahwa semua variabel dapat digunakan untuk mendiskriminasi variabel level of reliance. Hal tersebut dapat diketahui dari nilai signifikansi pada pengujian *Test of Equality of Group Means* untuk semua variabel yang berada pada nilai $< 0,05$. Hal ini menunjukkan bahwa H_0 berhasil ditolak, dan H_1 diterima.

Salah satu tujuan pengujian analisis diskriminan berganda adalah menentukan variabel independen yang mempunyai kekuatan terbesar untuk mendiskriminasi variabel dependen. Dalam penelitian ini, variabel yang diuji adalah Independensi dan Obyektifitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektifitas Audit, dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan. Lima variabel tersebut akan diuji menggunakan prosedur pengujian *stepwise*, dalam hal ini minimum signifikansi value 0,05 digunakan sebagai syarat entri variabel dan Mahalanobis D2 digunakan untuk memilih variabel. Ringkasan hasil pengujian tersebut dapat dilihat pada tabel berikut ini.

Tabel 4.19
Ringkasan *Variables Entered/Removed*

Langkah Ke-	Variabel yang dimasukkan	Statistic	df1	Exact F df2	Sig.
1	Independensi dan Obyektifitas	8,854	1	71,000	0,004
2	Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan	9,132	2	70,000	0,000
3	Kompetensi	8,858	3	69,000	4,805E-005

Sumber Data : Data Diolah, 2014

Dari tabel diatas, dapat dilihat bahwa variabel yang mempunyai kekuatan terbesar untuk mendiskriminasi variabel dependen *Level of Reliance* adalah Independensi dan Obyektifitas, Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan, dan Kompetensi. Pengujian dilakukan bertahap, dengan jumlah pengujian maksimal 10 langkah dan kriteria nilai maksimum signifikansi F variabel yang dimasukkan adalah 0,05, serta nilai minimum signifikansi F variabel yang dikeluarkan adalah 0,1.

KESIMPULAN

Pengujian atas H_1 menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan signifikan *Level of Reliance* antara Pemeriksa K/L dan Pemeriksa Pemda. Hal ini berarti telah terjadi kesepakatan antara Pemeriksa K/L dan pemeriksa Pemda mengenai tingkat *Level of Reliance* yang dilaksanakan. Dalam pengembangan hipotesis, penelitian ini menggunakan dasar teori efisiensi serta faktor perbedaan tanggung jawab pemeriksaan sebagai faktor penyebab perbedaan efisiensi antar dua kelompok.

Penelitian serupa yang dilakukan oleh Mihret menyimpulkan bahwa penentuan faktor persaingan pasar bukan merupakan penyebab perbedaan efisiensi yang signifikan antar dua kelompok responden. Mihret meneliti dua kelompok responden dengan latar belakang perbedaan tingkat efisiensi yaitu pasar persaingan usaha yang berbeda. Penelitian ini juga menggunakan pendekatan yang sama dengan Mihret, menguji dua kelompok responden dengan latar belakang tingkat efisiensi yang berbeda yaitu jumlah anggaran entitas pemeriksaan. Dengan metode penarikan kesimpulan yang sama, maka faktor penyebab efisiensi yang digunakan dalam penelitian ini, tidak signifikan terhadap efisiensi. Dalam penelitian yang sama, Mihret (2011) mengutip beberapa penelitian yang menyatakan bahwa peran konsultasi yang dilakukan auditor internal dapat mengganggu independensi (Brody dan Lowe, 2000) dan obyektifitas (Ahlawat dan Lowe, 2004).

Hal ini membuat auditor eksternal membutuhkan pekerjaan tambahan untuk menilai kualitas pekerjaan auditor internal ketika akan memanfaatkan pekerjaan auditor internal dalam pekerjaan auditor eksternal.

Pengujian atas H_2 menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan persepsi antara pemeriksa K/L dan pemeriksa Pemda mengenai Independensi dan Obyektifitas, Kompetensi, Kualitas Pekerjaan Lapangan, Efektifitas Audit, dan Resiko Bawaan Pemeriksaan APIP. Hal tersebut terlihat pada tabel 8 yang menunjukkan nilai signifikansi pengujian Hotelling Trace sebesar 0,083, nilai ini lebih besar dari nilai 0,05, yang berarti bahwa H_0 gagal ditolak.

Teori yang digunakan dalam pengembangan hipotesis ini adalah teori agensi. Berdasarkan teori ini, APIP selaku agen dapat melakukan tindakan yang tidak sesuai dengan harapan BPK selaku principal. Tujuan pengujian hipotesis ini adalah mengetahui adanya perbedaan persepsi antara pemeriksa K/L dan Pemda terhadap APIP K/L dan Pemda. Hal ini didasarkan pada perbedaan tugas dan fungsi serta ruang lingkup penugasan APIP K/L dan pemda, sehingga persepsi pemeriksa K/L dan Pemda juga berbeda terhadap masing-masing APIP dilihat dari lima variabel yang diujikan.

Hasil pengujian H_2 , tidak menunjukan hasil yang sesuai dengan hipotesis yang diajukan. Hal ini berarti perbedaan tugas dan fungsi serta ruang lingkup penugasan APIP K/L dan Pemda tidak dijadikan sebagai dasar penilaian Pemeriksa APIP K/L dan Pemda terhadap lima variabel dependen. Hasil ini sejalan dengan penelitian Mihret yang menunjukkan bahwa perbedaan karakteristik auditor internal antara perusahaan yang berbeda, tidak menjadi dasar penilaian auditor eksternal dalam lima variabel yang diujikan. Kedua kelompok yang diujikan mempunyai persepsi yang sama, meskipun auditor internal antara perusahaan audit anggota ASC dan bukan, memiliki karakteristik yang berbeda.

Hasil pengujian atas H_3 menunjukkan bahwa secara univariate, variabel independensi dan obyektifitas, kompetensi, kualitas pekerjaan lapangan, efektifitas audit, dan resiko bawaan entitas, mampu menjadi variabel pembeda dalam variabel dependen *level of reliance*. Hal tersebut dapat dilihat dari angka signifikansi *Wilk's Lambda* pada tabel 4.16 yang semuanya berada pada nilai dibawah 0,05. Pengujian ini dilanjutkan dengan pengujian multivariat pengaruh variabel independen tersebut. Penelitian ini menggunakan metode stepwise, dan diketahui bahwa variabel Independensi dan Obyektifitas, Kompetensi dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan dapat menjadi variabel prediktor secara multivariat pada variabel dependen.

Teori yang digunakan dalam pengembangan hipotesis ini adalah teori agensi. Dalam teori agensi, APIP selaku agen dapat bertindak tidak sesuai dengan harapan BPK selaku principal. Hasil pengujian menunjukkan bahwa Independensi dan Obyektifitas, Kompetensi dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan dapat mempengaruhi *level of reliance* pemeriksa BPK pada APIP. Hal ini berarti pemeriksa BPK sangat memperhatikan Independensi dan Obyektifitas, Kompetensi dan Resiko Bawaan Entitas Pemeriksaan APIP ketika memanfaatkan pekerjaan APIP, mendasarkan pekerjaannya pada APIP, maupun tingkat interaksinya dengan APIP ketika melakukan pemeriksaan.

Keterbatasan penelitian ini adalah bahwa lingkup penelitian yang terbatas, dari seluruh pemeriksa BPK hanya 432 pemeriksa yang melakukan penugasan pemeriksaan kinerja APIP 2013. Dalam penelitian ini juga mendasarkan kesimpulan pada 74 respon yang dapat dimanfaatkan dalam pengujian hipotesis. Hal ini mengakibatkan kesimpulan dari penelitian ini belum tentu dapat digeneralisasi ke populasi yang lebih besar yaitu seluruh pemeriksa BPK RI. Dalam penelitian berikutnya, disarankan agar peneliti dapat melihat kembali faktor yang dapat menjadi pertimbangan dalam pemanfaatan APIP dalam pemeriksaan BPK. Selain itu juga penelitian selanjutnya diharapkan dapat meneliti hubungan dari Level of Reliance pemeriksa BPK RI pada APIP kepada opini Laporan Keuangan entitas pemeriksaan BPK serta efisiensi pemeriksaan yang dilakukan BPK.

REFERENSI

- Badan Pemeriksa Keuangan, 2007, Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, Jakarta
- Badan Pemeriksa Keuangan, 2011, Rencana Strategis Badan Pemeriksa Keuangan 2011-2015, Jakarta

- Badan Pemeriksa Keuangan, 2011, Rencana Implementasi Renstra BPK RI 2011-2015, Jakarta
- Beasley, M.S, J.V. Carcello, D. R. Hermanson, P.D. Lapides, 2000, "Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms", *Accounting Horizons*, Desember, hal 441-454.
- Farrell, M. J., 1957. "The Measurement of Productive Efficiency". *Journal of the Royal Statistical Society. Series A*, Vol 120 No. 3 hal 253-290.
- Ghozali, Imam. 2011. "*Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS 19*" Semarang: BP-Universitas Diponegoro
- Jensen, Michael C. Dan William H. Meckling, 1976. "The Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost, and Ownership Structure". *Journal of Financial Economics* 3, hal 305-306.
- Mihret, D.G dan Mengistu Amare Admassu. 2011. "Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate Governance Perspective". *International Bussiness Research*, Vol 4 No. 2 hal. 67-79.
- Mulyadi, 2002, "*Auditing*". Jakarta: Salemba Empat
- Santoso, Singgih, 2014, "*Statistik Nonparametrik Edisi Revisi*", Jakarta: Elex Media Komputindo
- Sarwono, Jonathan, 2013, "*Statistik Multivariat: Aplikasi untuk Riset Skripsi*", Yogyakarta: Penerbit Andi
- Schneider, A. 2009, "The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol 13 No. 4 hal 41-53.
- Sekaran, Uma, 2011, "Metodologi Penelitian untuk Bisnis", Jakarta: Salemba Empat
- The Institute of Internal Auditors (IIA), 2009, "*International Professional Practices Framework (IPPF)*"
- Widjaja Tunggal, Amin, 2012, "*The Internal Auditing Handbook*", Jakarta: Harvarindo,